FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

fremsat den 25. maj 2000 [1]

1. I denne traktatbrudssag har Kommissionen anfægtet den sondring, som de franske skatte- og afgiftsmyndigheder anlægger mellem to former for samarbejdskontrakt med laboratorier, der udfører biologiske analyser af medicinske prøver, der udtages fra patienter efter henvisning fra deres læger. I tilfælde, hvor det laboratorium, som udtager prøven, efter fransk ret er forpligtet til at oversende prøven til et mere specialiseret laboratorium for at få den analyseret, er den faste godtgørelse, som det analyserende laboratorium skal betale til det fremsendende laboratorium, pålagt moms. Såfremt oversendelsen af prøven imidlertid sker efter en frivillig kontraktlig aftale, er den fritaget for moms. Kommissionen finder sondringen uberettiget. Efter dens opfattelse bør alle sådanne samarbejdsaftaler mellem laboratorier anses for at være fritaget for moms i henhold til sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) [2].

I — De faktiske omstændigheder og de relevante retsregler

2. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

...

b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil, udført af offentligretlige organer, eller under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«), EFT L 145, s. 1.

c) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat ...«

3. I henhold til artikel 261-4-1 i code général des impôts (den franske skattelov) er analyse af medicinsk-biologiske prøver fritaget for moms. Ifølge en ministeriel instruks fra 1982 har denne bestemmelse til formål at fritage biologiske undersøgelser, der har til formål at »lette forebyggelse, diagnosticering eller behandling af sygdomme hos mennesker« [3].

4. Artikel L. 760, stk. 5, i code de la santé publique (den franske lov om offentlig sundhed, herefter »CSP«) bestemmer, at overførsel af udtagne prøver mellem laboratorier med henblik på analyse kun kan ske i henhold til en »samarbejdskontrakt«. Sådanne kontrakter skal indeholde bestemmelser om overførslens art og midler [4]. Det fremgår, at der er ca. ni laboratorier, der er autoriseret til at udføre sådanne analyser, og at de kun må kræve en nedsat godtgørelse (»un tarif minoré«) fra det oversendende laboratorium for den udførte tjenesteydelse. Det sidstnævnte er i henhold til CSP's artikel L. 760, stk. 8, fortsat retligt ansvarligt over for patienten både for analysen og for faktureringen.

5. Nogle analyser må ikke være genstand for sådanne samarbejdskontrakter. Herom bestemmer CSP's artikel L. 759, at udførelse af biologiske analyser, som kræver visse særlige kvalifikationer, som nødvendiggør brug af produkter, som er særligt farlige, eller som kræver anvendelse af teknikker, der er usædvanligt vanskelige eller nye, er forbeholdt specialiserede laboratorier eller personer. Listen over sådanne autoriserede laboratorier fastsættes af sundhedsministeren.

6. For at sikre dækning af hele landets område kan patienter, som har brug for specialiserede analyser, ikke desto mindre henvende sig til et laboratorium eller en sygeplejerske efter deres valg for at få udtaget en prøve med henblik på at få foretaget en sådan analyse. Det laboratorium (eller den sygeplejerske), der udtager prøven, skal så sørge for at sende prøven til et specialiseret laboratorium til analyse. Det fremgår af sagen, at såfremt prøver udtages af sygeplejersker, deponeres de først i et apotek, før de sendes videre til et specialiseret laboratorium [5]. Obligatoriske samarbejdskontrakter for sådanne analyser vil jeg herefter benævne fastpriskontrakter.

3 — Jf. instruks af 6.4.1982, *Bulletin officiel de la direction générale des impôts* 3 A-7-82 (herefter »instruks 3 A-7-82«).

4 — Det fremgår, at den tillægsbestemmelse, der tillader indgåelse af samarbejdskontrakter, først blev indsat i 1993 ved artikel 44-IV i lov nr. 93-121 af 27.1.1993, som så igen blev ændret ved artikel 36 i lov nr. 94-43 af 18.1.1994.

5 — Denne sag drejer sig udelukkende om laboratorier som udtagere af prøver. Da identiteten af den person, der udtager prøven, ikke synes at have nogen betydning for EF's momsbestemmelser, vil jeg for nemheds skyld herefter koncentrere mig om den momsordning, der gælder for aftaler mellem laboratorier.

7. Artikel 36 i lov nr. 94-43 af 18. januar 1994, som er en ændring af sidste stk. i CSP's artikel L.760, bestemmer, at et laboratorium, der udfører forbeholdte specielle analyser i henhold til sådanne fastpriskontrakter, skal betale det laboratorium, der har udtaget prøven, et fast beløb (»un indemnité forfaitaire«) for oversendelse af prøven. Dette beløbs størrelse fastsættes ved ministeriel bekendtgørelse. Det (specialiserede) analyselaboratorium fakturerer patienten direkte for den udførte analyse af den prøve, der tilsendes det af det oversendende laboratorium. Denne tjenesteydelse er ikke pålagt moms. Såfremt det prøveudtagende laboratorium fakturerer patienten for denne tjenesteydelse, er den heller ikke pålagt moms. I henhold til instruks 3 A-7-82 skal der imidlertid betales moms, såfremt der er tale om fastpriskontrakter, af udgifterne til oversendelse (»honoraires de transmission«), som det analyserende laboratorium skal betale til det oversendende laboratorium. Med andre ord, der skal betales moms af den faste godtgørelse, som det analyserende laboratorium betaler til det prøveudtagende laboratorium.

II — Sagens baggrund

8. Efter en klage skrev Kommissionen til de franske myndigheder den 25. januar 1996 og udbad sig en forklaring af, på hvilket grundlag den godtgørelse, der skal betales i henhold til fastpriskontrakter, var pålagt moms [6]. De franske myndigheder svarede ved bl.a. at henvise til en dom afsagt af det franske Conseil d'État, hvori de beløb, der skal betales for oversendelse af prøver i henhold til fastpriskontrakter, blev beskrevet som »en tjenesteydelse til støtte for omsætningen« (»un service d'apport d'affaires«) [7].

9. Da Kommissionen fandt, at det var i strid med sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), at pålægge de faste godtgørelser, der skal betales i henhold til fastpriskontrakter, moms, tilsendte den den 7. juli 1997 Den Franske Republik en åbningsskrivelse [8].

10. Den 5. marts 1998 besluttede Kommissionen at sende en begrundet udtalelse til Frankrig, hvori den fastholdt den opfattelse, som forklares i åbningsskrivelsen, og hvorefter de franske myndigheders sondring var kunstig, da den faktisk var ensbetydende med en sondring baseret på den måde, det prøveudtagende laboratorium blev betalt på [9]. Når der var tale om samarbejdskontrakter, blev det prøveudtagende laboratorium således betalt med den nedsatte godtgørelse af det analyserende laboratorium, fordi det fakturerede den fulde tarif over for patienten, mens dets vederlag efter fastpriskontrakter stammede fra den godtgørelse, som det analyserende laboratorium betalte det. Kommissionen bemærkede, at de beløb, der skulle betales, var fastsat offentligt, og at deres størrelse ifølge de oplysninger, som den havde modtaget fra den pågældende sektor, ikke var uforholdsmæssig. Den anmodede derfor Frankrig om at træffe de nødvendige for-

6 — GD XXI/01 D(97) 00692.

7 — Se dommen i sagen Syndicat national des médecins biologistes nr. 46.088 af 30.4.1986.

8 — SG(97) D/5213.

9 — SG(98) D/1921.

anstaltninger til at opfylde sine forpligtelser i henhold til sjette direktiv inden for en frist på to måneder.

11. Den Franske Republik svarede ved skrivelse af 28. maj 1998. Efter dens opfattelse var Kommissionens klage grundløs; mens det samarbejde, der sker i henhold til en samarbejdskontrakt, kunne betegnes som en klassisk form for underleverance, var fremsendelse af prøver i henhold til fastpriskontrakter en form for tjenesteydelse til støtte for omsætningen for det analyserende laboratorium, som var selvstændig i forhold til den analysetjenesteydelse, som det sidstnævnte udførte for patienten. Frankrig henviste *bl.a.* til Henriksen-dommen [10] og dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige [11] til støtte for sin opfattelse om, at der er tale om to særskilte transaktioner i fastpriskontrakterne.

12. Kommissionen, som ikke delte denne opfattelse, indbragte sagen for Domstolen den 3. marts 1999. Den har nedlagt følgende påstande:

— Det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 (sjette momsdirektiv) ved at opkræve moms af faste godtgørelser for udtagning af medicinske prøver til medicinsk analyse.

— Den Franske Republik tilpligtes at betale sagens omkostninger.

III — Indlæg

13. Kommissionen har anført, at begrebet »transaktioner i nær tilknytning« til »hospitalsbehandling og pleje« i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv omfatter den omstændighed, at det laboratorium, som har udtaget en prøve, sender den til et andet laboratorium til analyse, da formålet med at udtage prøven er, at den kan blive analyseret. Der bør ikke drages nogen sondring med hensyn til fastpriskontrakter; tilsendelse af prøven til det laboratorium, der er bemyndiget til at analysere den, er underordnet i forhold til og står i nær tilknytning til, selv om den ikke er integreret del af, det sidstnævnte laboratoriums biologisk-medicinske analyse af prøven, og må anses for at være en aktivitet, der står »i nær tilknytning« til »pleje«. Kommissionen har bestridt, at Henriksen-dommen og Korrigerende briller-dommen [12], som den franske regering har henvist til, er relevante. Disse domme giver ikke grundlag for at antage, at de personer, der udfører de forskellige transaktioner, der angiveligt står »i nær tilknytning« til »pleje«, skal være identiske.

14. Uden at tage stilling til den omstændighed, at fransk ret forbeholder udførelsen af

10 — Dom af 13.7.1989, sag 173/88, Sml. s. 2763.

11 — Dom af 23.2.1988, sag 353/85, Sml. s. 817 (herefter »Korrigerende briller-dommen«).

12 — Jf. fodnote 10 og 11 ovenfor.

visse analyser for bestemte laboratorier, har Kommissionen henvist til, at skønt medlemsstaterne kan fastsætte betingelserne for at opnå en fritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), henhører fastlæggelsen af det materielle indhold af de transaktioner, der er omfattet af fritagelsen, under fællesskabsretten. Efter Kommissionens opfattelse er sondringen i strid med neutralitetsprincippet [13], der ligesom princippet om ensartethed [14] kræver, at anvendelsesområdet for såvel momsen som for fritagelserne fortolkes så objektivt som muligt. Da der ikke er nogen økonomisk betydningsfuld forskel mellem de to grupper samarbejdskontrakter, er det Kommissionens opfattelse, at disse kontrakters forskellige struktur, som er nødvendiggjort af CSP, ikke berettiger sondringen mellem dem med hensyn til moms.

Den Franske Republik har heraf konkluderet, at begge laboratorier i samarbejdskontrakter kan anses for at være inddraget i udførelsen af den biologisk-medicinske analyse af prøven, og at undtagelsen følgelig skal finde anvendelse. Dette gælder ikke for fastpriskontrakter, hvor det analyserende laboratorium fakturerer patienten og betaler en fast godtgørelse til det oversendende laboratorium, som skal dække dettes omkostninger [16]. Den Franske Republik har anført, at denne godtgørelse skal være et vederlag for det prøveudtagende laboratoriums bidrag til det analyserende laboratoriums omsætning og derfor ikke kan siges at stå »i nær tilknytning« til den egentlige analyse af prøven med hensyn til moms.

15. Den Franske Republik har først og fremmest baseret sine indsigelser på det veletablerede princip, at anvendelsesområdet for momsfritagelserne skal fortolkes indskrænkende [15]. Med hensyn til samarbejdskontrakter beregnes de godtgørelser, der aftales mellem det tilsendende og det analyserende laboratorium, således, at det førstnævnte kan få en fortjeneste. Ansvaret for analysen påhviler imidlertid fortsat det laboratorium, som fakturerer patienten, og hvis leder underskriver analyserapporten.

16. Den Franske Republik har anført, at en række transaktioner kun kan betegnes som en enkelt transaktion med hensyn til moms, hvis der retligt ikke er tale om særskilte transaktioner [17] og udføres mellem de samme personer [18], selv om det er lettere at påvise, at to helt forskellige transaktioner er særskilte transaktioner, som f.eks. levering af varer og tjenesteydelser i Korrigerende briller-sagen, betyder det efter Den Franske Republiks opfattelse ikke, at to tjenesteydelser, som økonomisk, materielt og retligt kan adskilles eller er særskilte, kan betegnes som en enkelt tjenesteydelse.

13 — Den har herved henvist til generaladvokat Cosmas' forslag til afgørelse i Gregg-sagen (dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Sml. I, s. 4947, punkt 29), hvori det hedder: »Såfremt en virksomhed udøves under de materielle og institutionelle vilkår, der omhandles i bestemmelserne i artikel 13, punkt A, i sjette direktiv, er det følgelig rigtigt at fritage den for de pågældende afgifter, uanset hvorledes dens ejerskabsforhold er, og hvilken ydre juridisk form den har.«

14 — Kommissionen har henvist til præmis 9 i dom af 21.2.1989, sag 203/87, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 371.

15 — Den har navnlig henvist til dom af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, og med hensyn til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), til dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 13, herefter »SUFA-dommen«.

16 — De omkostninger, som Den Franske Republik henviser til, er omkostningerne ved at forberede prøven til forsendelse og ved at befordre den samt de almindelige administrative udgifter i forbindelse hermed.

17 — Den Franske Republik har henvist til sag 73/85, Kerrutt, Sml. 1986, s. 2219, præmis 15, Korrigerende briller-dommen, præmis 33, punkt 58 og 59 i generaladvokat Darmon's forslag til afgørelse i sag C-63/92, Lubbock Fine (dom af 15.12.1993, Sml. I, s. 6665), og punkt 43 i mit eget forslag til afgørelse i sag C-48/97, Kuwait Petroleum (dom af 27.4.1999, Sml. I, s. 2323).

18 — Den Franske Republik har henvist til Henriksen-dommen, præmis 15 og 16.

17. Med hensyn til parternes identitet har Den Franske Republik anført, at i Henriksen-sagen var udlejeren og lejeren af henholdsvis lejligheden og parkeringspladsen den samme. Mens samarbejdskontrakter imidlertid i denne sag kun involverer patienten og det prøveudtagende laboratorium som parter, er der særskilte forhold i fastpriskontrakter mellem henholdsvis patienten og det analyserende laboratorium på den ene side og de to laboratorier på den anden side. Desuden kræves det i SDC-dommen, for at en aktivitet kan falde inden for fritagelsens anvendelsesområde, at den har den fritagne aktivitets specifikke og væsentlige funktioner, hvilket efter Den Franske Republiks opfattelse ikke er tilfældet her [19].

18. I replikken har Kommissionen bestridt, at den omstændighed er relevant, at ansvaret for analysen i de specielle kontrakter ligger hos det analyserende laboratorium. Med henvisning til CPP-dommen har Kommissionen fremhævet, at den afgørende faktor fra patientens synspunkt er, at oversendelsen af prøven ikke er et formål i sig selv, men snarere et væsentligt skridt i udførelsen af en analyse [20]. Den advarer mod at drage analogier med hensyn til én fritagelse fra andre fritagelser og har fremhævet, at det først og fremmest er nødvendigt at foretage en vurdering fra sag til sag. SDC-dommen giver støtte for dens opfattelse, hvorefter der skal lægges vægt på det væsentlige ved en ydelse, i dette tilfælde analysen. Fremsendelsen af prøven er en nødvendig teknisk støttefunktion [21].

19. I duplikken har Den Franske Republik med henvisning til CPP-dommen anført, at når der betales separate priser for særlige transaktioner, som det er tilfældet her med hensyn til fremsendelse af prøver i henhold til fastpriskontrakter, bør de anses for at være separate [22]. Såfremt man tilslutter sig Kommissionens gennemgang, vil det desuden betyde, at enhver aktivitet, hvis formål til syvende og sidst muliggør eller fremmer udførelse af en fritaget aktivitet, ville være omfattet af denne fritagelse.

IV — Stillingtagen

20. Tvisten i denne sag drejer sig i det store og hele om rækkevidden af det princip, at momsfritagelser skal fortolkes indskrænkende. Der er enighed mellem parterne om, at medicinsk analyse af blod eller andre kropsvæsker udtaget fra patienter er fritaget som transaktion »i nær tilknytning« til »hospitalsbehandling og pleje« i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b). Der er også enighed om, at

19 — Jf. fodnote 15 ovenfor, præmis 65.

20 — Dom af 25.2.1999, sag C-349/96, Card Protection Plan, Sml. I, s. 973 (herefter »CPP-dommen«).

21 — Kommissionen har navnlig henvist til dommens præmis 66.

22 — Den Franske Republik har henvist til præmis 31.

den virksomhed, der består i at udtage prøver, ligeledes er fritaget. Parterne er uenige om den nøjagtige hjemmel for den sidstnævnte fritagelse. Kommissionen har anført, at udtagelsen af prøven bør anses for en aktivitet, som har »nær tilknytning« til pleje, mens Den Franske Republiks repræsentant anførte under retsmødet, at den var fritaget »som en lægelig handling« (»en tant qu'acte médical«). Denne meningsforskel er imidlertid uvæsentlig i denne sag, da »behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv ...« er fritaget i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Kernepunktet er derfor, om de strukturelle og retlige forskelle mellem samarbejdskontrakter og fastpriskontrakter, i betragtning af, at det er nødvendigt at fortolke fritagelser indskrænkende, berettiger de franske myndigheders opfattelse, hvorefter tilsendelse af prøven efter de sidstnævnte kontrakter kan anses for en særskilt handling og således være pålagt moms.

21. Skønt princippet om en indskrænkende fortolkning er et væsentligt princip ved fastlæggelsen af momsfritagelsernes rækkevidde, er det efter min opfattelse langt fra det eneste relevante princip. I CPP-dommen bemærkede Domstolen således, at fritagelserne i henhold til sjette direktivs artikel 13 »[er] selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat« [23]. I Bulthuis-Griffioen-dommen udtalte Domstolen, at fritagelserne »er selvstændige fællesskabsretlige begreber«, og at det samme »også [må] gælde for de særlige betingelser, der skal være opfyldt for meddelelse af disse fritagelser og navnlig de betingelser vedrørende de egenskaber eller den stilling den erhvervsdrivende, der præsterer de af fritagelsen dækkede tjenesteydelser, skal opfylde« [24]. I en nyere dom i Gregg-sagen har Domstolen, skønt den skulle tage stilling til det personelle anvendelsesområde for udtrykkene »andre lignende behørigt anerkendte institutioner« og »andre organer, der er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter« i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), afslået at anlægge en indskrænkende fortolkning, som ville udelukke to fysiske personer, der drev virksomhed i form af et »partnership«, som ikke var en juridisk person, fra de relevante fritagelsers anvendelsesområde [25].

22. I mit forslag til afgørelse i CPP-sagen havde jeg lejlighed til at bemærke, at en fritagelse, der kan antages ganske klart at gælde, ikke vil blive fortolket særligt indskrænkende [26]. Dette kan illustreres af Muys' en De Winter's Bouw-en Aannemingsbedrijf- [27] og SDC-sagerne, som drejede sig om rækkevidden af nogle fritagelser i artikel 13, punkt B, litra d), som i det væsentlige drejer sig om kredittransaktioner. Domstolen fandt på trods af princippet

23 — Jf. fodnote 20 ovenfor, præmis 15; se også SUFA-dommen, fodnote 15 ovenfor, præmis 11.

24 — Dom af 11.8.1995, sag C-453/93, Sml. I, s. 2341, præmis 18.

25 — Jf. fodnote 13 ovenfor, navnlig præmis 15 og 16.

26 — Punkt 24.

27 — Dom af 27.10.1993, sag C-281/91, Sml. I, s. 5405 (herefter »Muys-dommen«).

om indskrænkende fortolkning, at »... hvis långiverens eller låntagerens identitet ikke er præciseret, er udtrykket 'ydelse og formidling af lån' i princippet tilstrækkelig bredt til at kunne omfatte kredit ydet af en leverandør af goder i form af udsat betaling« [28]. Som jeg bemærkede i mit forslag til afgørelse i CPP-sagen, »forkastede [Domstolen] således i Muys-dommen Kommissionens argument om, at bestemmelsen havde en ordlyd, hvorefter dens rækkevidde var begrænset til lån og kreditter ydet af bank- og finansvirksomheder«, mens den i SDC-dommen »fremhævede ... betydningen af 'arten af den gennemførte transaktion' (præmis 31) og under henvisning til Muys-dommen forkastede argumentet om, at rækkevidden af de i artikel 13, punkt B, litra d), nr. 3 og 5, omhandlede fritagelser var begrænsede og kun gjaldt banker og kreditinstitutter, eller i andre henseender afhang af det tjenesteydende selskabs specielle juridiske form (præmis 34 og 35)« [29].

23. Begrebet »transaktioner i nær tilknytning« til »hospitalsbehandling og pleje« kræver ikke umiddelbart en specielt indskrænkende fortolkning. Det er klart, at den bagved liggende hensigt er at sikre, at adgangen til hospitalsbehandling og pleje ikke hindres af forøgede omkostninger ved sådan pleje, som ville være følgen, hvis den eller aktiviteter i nær tilknytning hertil var pålagt moms [30]. Jeg mener derfor, at alle former for virksomhed, som er direkte og nært knyttet til »hospitalsbehandling og pleje«, uanset deres form bør anses for at være omfattet af fritagelsen.

24. For at vende tilbage til de faktiske omstændigheder i denne sag, er jeg ikke overbevist af den generelle argumentation, som Den Franske Republiks repræsentant har fremført under retsmødet, og hvorefter tilsendelse af medicinske prøver aldrig i sig selv kunne anses for at være fritaget. Jeg er enig med Kommissionen i, at formålet med udtagelse af prøverne må tages i betragtning. De foreskrives af læger, som enten udøver »behandling« som et led i udøvelse af lægegerning i den betydning, der forudsættes i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), eller som giver »hospitalsbehandling og pleje« i den betydning, der forudsættes i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b). Når en praktiserende læge har mistanke om, at en patient kan lide af en bestemt sygdom, men ønsker at bekræfte sin foreløbige diagnose ved at foreskrive en analyse, bør udtagelsen af prøven, som er et centralt og nødvendigt skridt forud for udførelsen af den ønskede analyse, efter enhver normal fortolkning af ordlyden af begrebet »transaktioner i nær tilknytning hertil« betragtes som tilstrækkeligt nært forbundet med den hospitalsbehandling og pleje, som den pågældende læge yder. Selv hvis det ikke er en uddannet læge, men en anden behørigt autoriseret sundhedsmedarbejder, der anmoder om at få foretaget analysen, bør tilsendelsen af prøven ikke subsumeres anderledes. Hvis formålet med at anmode om analysen derimod, som i sagen D. mod W., er uden forbindelse med forebyggelse, diagnosticering eller behandling af en formodet eller diagnostiseret

28 — Muys-dommen, præmis 13.

29 — Punkt 24.

30 — Jf. den lignende opfattelse, som generaladvokat Saggio gav udtryk for i sit forslag til afgørelse af 27.1.2000 i sag C-384/98, D. mod W. (dom af 14.9.2000, Sml. I, s. 6795 og 6797) punkt 16.

lidelse eller sygdom, mener jeg ikke, at fritagelsen skal gælde [31].

25. Den Franske Republik har gjort gældende, at dens afgiftsmyndigheders opfattelse, hvorefter tilsendelse af prøver i henhold til fastpriskontrakter kan anses for en tjenesteydelse til støtte for det analyserende laboratoriums omsætning, fordi det prøveudtagende laboratorium faktisk skaber omsætning for dette, udelukker, at denne tilsendelse med hensyn til moms kan anses for blot at være en underordnet eller en integrerende del af udførelsen af selve analysen. Til støtte for sin opfattelse har Den Franske Republik ekstrapoleret to kriterier fra Domstolens praksis, nemlig at parterne i de transaktioner, som skal udgøre en helhed, skal være de samme, og at der ikke må være tale om retligt og økonomisk særskilte transaktioner.

26. Efter min opfattelse er det med urette, at Den Franske Republik navnlig henviser til Kerrutt-dommen, Henriksen-dommen og CPP-dommen. I Kerrutt-dommen skulle Domstolen tage stilling til, om levering af varer og tjenesteydelser til en virksomheds opførelse af en bygning sammen med en anden virksomheds levering af en grund kunne anses for at være en enkelt leverance med henblik på overgangsbestemmelsen om fritagelse af leveringer af bygninger og grunde i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), og nr. 16 i bilag F. Ikke overraskende antog Domstolen, at »transaktioner, der retligt kan adskilles fra købet af grunden, der er foretaget hos en anden entreprenør, ikke kan anses for sammen med dette grundkøb at udgøre en enhed, der kan betegnes som en 'levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord'« [32]. I den foreliggende sag er der imidlertid, til forskel fra den mangfoldighed af tjenesteydelser, der er involveret i opførelsen af en bygning, i det væsentlige tale om en enkelt tjenesteydelse i form af den medicinske analyse af en prøve. Den omstændighed, at CSP af hensyn til den offentlige sundhed gør det analyserende laboratorium ansvarligt over for patienten for analysen, kan ikke være tilstrækkeligt til at berettige, at et andet laboratoriums fremsendelse af prøven til dette laboratorium anses for en særskilt transaktion.

27. Henriksen-dommen kan heller ikke give grundlag for Den Franske Republiks opfattelse. I denne sag skulle Domstolen tage stilling til, om udlejning af garager kunne være fritaget for moms, fordi den med henblik på sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), faldt uden for undtagelsen af »udlejning af plads til parkering af køretøjer« fra fritagelsen for »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom ...«, fordi sådan udlejning stod i forbindelse med udlejningen af forskellige nærliggende huse.

31 — Jeg er enig med den opfattelse, som generaladvokat Saggio har givet udtryk for i sit forslag til afgørelse i sagen D. mod W., jf. fodnote 30 ovenfor, punkt 16 og 17, og hvorefter nødvendigheden af at fortolke sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), indskrænkende ville udelukke, at begrebet »behandling af personer« blev fortolket således, at det omfattede de genetiske analyser, som udføres af en lægesagkyndig for en domstol med det formål at bistå denne med at fastslå faderskab.

32 — Præmis 15.

Domstolen anvendte accessorium sequitur principale-princippet og antog, at når »udlejning af pladser til parkering af køretøjer ... sker i nær tilknytning til en afgiftsfri udlejning af fast ejendom ... i den forstand, at de to lejeforhold udgør én økonomisk transaktion«, er udlejningen af disse pladser fritaget [33]. Den betingelse, som Domstolen satte, var, at de to transaktioner skal være nært forbundne, således at de kan anses for en enhed. Den omstændighed, at den på grundlag af de faktiske omstændigheder i Henriksen-sagen antog, at denne betingelse var opfyldt, bl.a. fordi »begge de nævnte ejendomme udlejes til den samme lejer af en og samme ejer«, betyder ikke, at parterne i de pågældende transaktioner altid skal være de samme [34]. Jeg er enig med Kommissionen i, at parternes identitet blot skal ses som et fingerpeg om, at der kan være en tilstrækkelig nær forbindelse mellem transaktionerne til at berettige, at de behandles som en enkelt levering.

28. I CPP-sagen, som drejede sig om de forskellige tjenesteydelser, der blev udført som led i en ordning, der havde til formål at tilbyde kreditkortkunder beskyttelse, mod betaling af et vist beløb, mod økonomisk tab og de ulemper, som bl.a. ville følge af, at deres kreditkort blev stjålet eller bortkom, kunne være omfattet af fritagelsen for forsikringer i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra a), henviste Domstolen til »hvad der ... er afgørende for, om en transaktion, der består af flere ydelser, skal anses for en enkelt levering eller for to eller flere uafhængige leveringer, der må vurderes hver for sig«. Den antog, at »det som følge af de kommercielle transaktioners forskellighed er umuligt at give et udtømmende svar på, hvorledes problemet skal løses i hvert enkelt tilfælde« [35]. Den bemærkede, at »når en transaktion ... består af en gruppe omstændigheder og handlinger, skal der først og fremmest tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion« [36]. Dette er relevant for den foreliggende sag, som angår begrebet tjenesteydelser »i nær tilknytning«, da fritagelsen for »forsikrings- og genforsikringstransaktioner« i henhold til artikel 13, punkt B, stk. 1, litra a), omfatter »tjenesteydelser i forbindelse med disse transaktioner ...«.

29. Efter min opfattelse følger det klart af den holdning, som Domstolen indtog i CPP-sagen, at det er transaktionens art og formål set fra forbrugerens synspunkt, der er afgørende [37]. Denne holdning kan også anvendes i den foreliggende sag. Patienten anmoder, sædvanligvis gennem sin rådgivende læge, om, at der udtages og analyseres en prøve. Det er ham ligegyldigt, om det prøveudtagende laboratorium også udfører analysen, overlader den til et andet laboratorium, men forbliver fuldt ud ansvarlig over for ham for analysen, eller på grund af den type analyse, der er tale om, er nødsaget til at oversende prøven til analyse til et specialiseret laboratorium. Den blotte omstændighed, at sidstnævnte påtager sig klinisk ansvar for analysen, og at patienten i disse tilfælde vil modtage to regninger, en fra det sidstnævnte laboratorium og en fra det prøveudtagende laboratorium, er ikke

33 — Præmis 15.
34 — Præmis 16.
35 — Præmis 26 og 27.
36 — Præmis 28.
37 — Jf. navnlig præmis 29.

tilstrækkeligt til at opløse den enhed, der udgøres af den enkelte tjenesteydelse i form af analyse af en prøve, der udføres for patienten.

30. Jeg er derfor overbevist om, at tjenesteydelserne prøveudtagning og oversendelse kan anses for »underordnede tjenesteydelser«, som bør »behandles afgiftsmæssigt ligesom hovedtjenesteydelsen«, nemlig den biologisk- medicinske analyse. De opfylder derfor betingelsen om at stå »i nær tilknytning« til »pleje«, som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b). Domstolen udtalte i CPP-dommen, at »en ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser« [38]. Steril udtagning af uforurenede prøver og sikker forsendelse af dem til det analyserende laboratorium udgør klart to fundamentale og integrerende trin i udførelsen af en behørig analyse, som er den væsentlige ydelse af offentlig interesse, der er tale om.

31. Mens Domstolen i CPP-dommen anerkendte, at fakturering af en enkelt pris, skønt den ikke er afgørende, »kan tale for, at der foreligger en enkelt ydelse«, kan dette ikke i den foreliggende sag berettige Den Franske Republiks modsætningsslutning, nemlig at den blotte omstændighed, at patienten modtager to regninger efter fastpriskontrakterne, berettiger den forskellige afgiftsmæssige behandling af sådanne kontrakter [39]. Det er værd at lægge mærke til med hensyn til den dobbelte fakturering i tilfælde af fastpriskontrakter, at det ikke er blevet antydet, at det samlede beløb på de to regninger i almindelighed vil overstige beløbet på den enkelte regning, der modtages, når der er indgået en samarbejdskontrakt mellem laboratorierne. Mere generelt er jeg tilbøjelig til at mene, at Den Franske Republiks henvisning til CPP-dommen i særdeleshed til en vis grad er misforstået. Hverken i samarbejdskontrakter eller i fastpriskontrakter er der nogen flerhed af tjenesteydelser, der kan sammenlignes med dem, der var tale om i CPP-sagen, og som efter Kommissionens opfattelse bør behandles ens med hensyn til moms. Kommissionens søgsmål er tværtimod baseret på den blotte iagttagelse, at udtagning og fremsendelse af prøver under sikre forhold er fundamentale og integrerende trin i udførelse af en tjenesteydelse i form af medicinsk analyse. Det prøveudtagende laboratoriums rolle kan ikke, som Den Franske Republik har anført, sammenlignes med en agent, som tilfører de analyserende laboratorium omsætning. Den blotte omstændighed, at det prøveudtagende laboratorium i henhold til CSP ikke må udføre visse analyser, men i disse tilfælde skal fremsende prøver til et specialiseret laboratorium, ændrer intet ved den omstændighed, at dets arbejde står i tilknytning til pleje.

32. Den Franske Republik har også anført, at hvis det accepteres, at fremsendelse af en

38 — Præmis 30. Domstolen henviser til dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 24.

39 — Præmis 31.

prøve er et nødvendigt og tilstrækkelig nært tilknyttet led i den proces, der fører til den faktiske udførelse af analysen, kunne det betyde, at alle goder, der leveres til de prøveudtagende eller analyserende laboratorier, og som senere anvendes af disse til deres laboratoriearbejde, også ville være omfattet af fritagelsen [40]. Jeg kan ikke tilslutte mig dette »sluseargument«. Jeg er enig med Kommissionen i, at det almindelige princip om, at undtagelser fra momspligten skal fortolkes indskrænkende, ville udelukke en så vid fortolkning af fritagelsen. Goder, som leveres til laboratorier af tredjemænd, som ikke direkte deltager i de forskellige etaper af udtagning og udførelse af en biologisk-medicinsk analyse af en prøve, ville derfor ikke blive anset for at falde ind under dens anvendelsesområde. Som Domstolen påpegede med hensyn til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i Korrigerende briller-dommen, »med undtagelse af levering i mindre omfang af goder, som er strengt nødvendige på selve behandlingstidspunktet, er levering af lægemidler og andre goder, såsom briller med korrigerende glas, der foreskrives af lægen eller andre autoriserede personer, i såvel materiel som økonomisk henseende adskilt fra selve tjenesteydelsen« [41].

33. Endelig må der i en momssag, hvor den sondring, der på grundlag af betragtninger vedrørende den offentlige sundhed gøres i CSP mellem de to typer samarbejdskontrakter, ikke spiller nogen rolle, også tages hensyn til de fundamentale økonomiske faktorer, der ligger til grund for den angivelige forskel på de to pågældende kontrakttypers art. Med andre ord, hvis den afgiftsmæssige forskel, som gøres af de franske afgiftsmyndigheder, skal være berettiget, skal den være baseret på en plausibel økonomisk forskel. Den Franske Republik har anført, at der er en sådan forskel mellem den godtgørelse, som det analyserende laboratorium skal betale til det prøveudtagende laboratorium i henhold til en fastpriskontrakt, og ordningen med nedsat godtgørelse i henhold til samarbejdskontrakter, hvorefter det analyserende laboratorium fakturerer en nedsat godtgørelse over for det prøveudtagende laboratorium, som derefter opfører den fulde godtgørelse for analysen på den regning, som det senere tilsender patienten. Denne forskel, hvis den overhovedet findes, er i virkeligheden uden betydning. Som Kommissionens befuldmægtigede påpegede under retsmødet, er de to betalingsmåder økonomisk set identiske. Når der er tale om fastpriskontrakter, modtager patienten en regning fra det prøveudtagende laboratorium, som kun vedrører udtagning af prøven. Domstolen blev under retsmødet udtrykkeligt underrettet af Den Franske Republiks befuldmægtigede om, at det analyserende laboratorium er afskåret fra at overvælte den økonomiske byrde ved den godtgørelse, som det betaler til det prøveudtagende laboratorium, til den separate regning, som den senere sender til patienten for analysen. Det fremgår således, at patienten betaler dette laboratorium fuldt ud for analysen alene [42]. Modsæt-

40 — Den Franske Republik har stillet det retoriske spørgsmål, om indkøb af reagenspapir ikke måtte anses for at være fritaget, da det ikke er mindre uundværligt for udførelsen af analyser end tilsendelse af prøver.

41 — Præmis 33.

42 — Domstolen har ikke fået at vide, hvem, om nogen, der kompenserer det analyserende laboratorium for den godtgørelse, der betales til det prøveudtagende laboratorium. Det forekommer imidlertid sandsynligt, at underskuddet dækkes af de offentlige myndigheder, da de specialiserede laboratorier ellers alle sandsynligvis ville blive drevet med tab, hvilket ikke kunne fortsætte i det uendelige.

ningsvis vil den regning, som patienten modtager fra det prøveudtagende laboratorium i henhold til samarbejdskontrakter, omfatte både en fuld godtgørelse for analysen og en godtgørelse for udtagelse af prøven. Ikke desto mindre er formålet i fastpriskontrakter og samarbejdskontrakter med henholdsvis den faste godtgørelse og den nedsatte godtgørelse et og det samme, nemlig at give det prøveudtagende laboratorium vederlag for den rolle, som det spiller i analyseprocessen. Der er følgelig ingen økonomisk begrundelse for at gøre forskel på dem.

34. Jeg er derfor overbevist om, at der ikke kan anlægges nogen relevant sondring med hensyn til moms på grundlag af fastpriskontrakternes og samarbejdskontrakternes forskellige struktur. Den omstændighed, at fremsendelse af prøven til det analyserende laboratorium efter fastpriskontrakterne er obligatorisk, og at de sidstnævnte sættes direkte i forhold til patienten ved at blive gjort retligt ansvarlige for analysen for at fakturere patienten (i hvert fald for den del af den samlede analyseprocedure, som omfatter den faktiske medicinsk-biologiske analyse), kan ikke berettige de franske afgiftsmyndigheders opfattelse, hvorefter tilsendelse af prøver efter sådanne kontrakter kan anses for en særskilt transaktion med hensyn til moms, med det resultat, at det faste beløb, der skal betales, derfor kan pålægges moms. Der bør derfor gives Kommissionen medhold.

V — Forslag til afgørelse

35. Følgelig anbefaler jeg, at Domstolen

1) fastslår, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, idet den opkræver moms af faste godtgørelser for udtagning af medicinske prøver til medicinsk analyse.

2) dømmer Den Franske Republik til at betale sagens omkostninger.